

Rechtssache C-228/24

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

26. März 2024

Vorlegendes Gericht:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Litauen)

Datum der Vorlageentscheidung:

20. Februar 2024

Beschwerdeführerin:

„Nordcurrent group“ UAB

Beschwerdegegnerin:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos (Litauen)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS
(Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik
Litauen)**

**BESCHLUSS
ÜBER DIE BESCHWERDE DER „NORDCURRENT GROUP“ UAB VOM
13. Dezember 2023**

... [nicht übersetzt]

Die Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen (im Folgenden: Kommission für Steuerstreitigkeiten) ... [nicht übersetzt] [Zusammensetzung der Kommission für Steuerstreitigkeiten] hat die Beschwerde der Nordcurrent group (im Folgenden: Nordcurrent oder Beschwerdeführerin), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, vom 13. Dezember 2023 gegen den Bescheid Nr. 69-93 der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Staatliche Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen) vom 22. November 2023 (im Folgenden: angefochtener

Bescheid) geprüft. Die Vertreter der Beschwerdeführerin ... [nicht übersetzt] [Namen der Vertreter der Beschwerdeführerin und der Steuerinspektion] haben per Fernzugriff an der Sitzung der Kommission für Steuerstreitigkeiten am 9. Januar 2024 teilgenommen.

Die Kommission für Steuerstreitigkeiten stellt Folgendes fest:

... [nicht übersetzt] [Zulässigkeit eines Vorabentscheidungsersuchens an den Gerichtshof nach Art. 267 AEUV]. In seinem Urteil vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09[, EU:C:2010:627]), stellte der Gerichtshof fest, dass die Kommission für Steuerstreitigkeiten ein Gericht im Sinne von Art. 234 EG (und somit im Sinne von Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) ist.

Rechtliche Grundlagen

Unionsrecht

- 1 Gemäß Art. 288 [Abs. 3] des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist eine Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.
- 2 Die Richtlinie 2011/96/EU¹ des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (im Folgenden: Richtlinie 2011/96) zielt darauf ab, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen [(dritter Erwägungsgrund)].
- 3 In [den Erwägungsgründen 6, 7 und 8] der Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (im Folgenden: Richtlinie 2015/121) heißt es:

„(6) Die Anwendung von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften sollte verhältnismäßig sein und dem besonderen Zweck dienen, Gestaltungen oder eine Abfolge von Gestaltungen, die unangemessen sind, d. h. nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen, zu verhindern.

(7) Zu diesem Zweck sollten die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten bei der Bewertung der Frage, ob eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0096-201502177>

missbräuchlich ist, eine objektive Analyse aller relevanten Fakten und Umstände vornehmen.

(8) Wenngleich die Mitgliedstaaten die Missbrauchsbekämpfungsklausel anwenden sollten, um gegen Gestaltungen vorzugehen, die in ihrer Gesamtheit unangemessen sind, kann es doch auch Fälle geben, in denen einzelne Schritte oder Teile einer Gestaltung – für sich betrachtet – unangemessen sind. Die Mitgliedstaaten sollten die Missbrauchsbekämpfungsklausel auch anwenden können, um gegen diese spezifischen Schritte oder Teile vorzugehen, ohne dass die verbleibenden angemessenen Schritte oder Teile der Gestaltung davon berührt werden. Dies würde zur größtmöglichen Wirksamkeit der Missbrauchsbekämpfungsklausel führen und gleichzeitig ihre Verhältnismäßigkeit garantieren. Der ‚in dem Umfang‘-Ansatz kann in Fällen wirksam sein, in denen die betroffenen Körperschaften als solche nicht unangemessen sind, in denen aber beispielsweise die Anteile, auf denen die Gewinnausschüttung basiert, nicht tatsächlich einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen zugerechnet werden, das heißt, wenn die Gestaltung aufgrund ihrer Rechtsform zu einer Eigentumsübertragung der Anteile führt, ihre Merkmale aber nicht die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.“

- 4 Art. 1 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 2011/96 [in der durch die Richtlinie 2015/121 geänderten Fassung] (im Folgenden: Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96) lautet:

„(2) Liegt – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, so gewähren die Mitgliedstaaten Vorteile dieser Richtlinie nicht.

Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.

(3) Für die Zwecke von Absatz 2 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.“

- 5 In [den Erwägungsgründen 4 bis 6] der Richtlinie 2011/96 [in der durch die Richtlinie 2015/121 geänderten Fassung] heißt es: „(4) Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Union zu schaffen und damit das Funktionieren eines solchen Binnenmarktes zu gewährleisten. Sie sollten nicht durch Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen, insbesondere aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten, behindert werden. Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Zusammenschlüsse geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an

die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.

(5) Derartige Zusammenschlüsse können zur Schaffung von aus Mutter- und Tochtergesellschaften bestehenden Unternehmensgruppen führen.

(6) ... Diese Benachteiligung war durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, um Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionsebene zu erleichtern.“

6 In Art. 1 der Richtlinie 2011/96 [in der durch die Richtlinie 2015/121 geänderten Fassung] heißt es:

„(1) Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie an

a) auf Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Mitgliedstaats von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen;

...

[(4) Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Missbrauch nicht entgegen.]“

7 Art. 6 der Richtlinie 2011/96 [in der durch die Richtlinie 2015/121 geänderten Fassung] lautet: „Der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft kann keinen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vornehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht.“

Nationales Recht

8 In Art. 35 Abs. 1 des Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Körperschaftsteuergesetz der Republik Litauen, im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz) heißt es, dass Dividenden, die eine litauische Körperschaft für das Halten von Aktien, Kapitalanteilen oder sonstigen Rechten an ausländischen Körperschaften oder über eine Betriebsstätte für das Halten von Aktien, Kapitalanteilen oder sonstigen Rechten an ihr zuzurechnenden ausländischen Körperschaften erhält, mit Ausnahme der in den Abs. 2 und 3 dieses Artikels genannten Fälle einem Körperschaftsteuersatz von 15 % unterliegen.

9 Gemäß Art. 35 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes „[sind] Dividenden, die eine litauische Körperschaft für das Halten von Aktien, Kapitalanteilen oder anderen Rechten an ausländischen Körperschaften oder über eine Betriebsstätte für das Halten von Aktien, Kapitalanteilen oder sonstigen Rechten an ihr zuzurechnenden ausländischen Körperschaften erhält, ... von der Steuer befreit, wenn die betreffenden Körperschaften in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums gegründet wurden oder anderweitig in einem solchen Staat

eingerrichtet sind und ihre Gewinne der Körperschaftsteuer oder einer der Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer unterliegen.“

- 10 Gemäß Art. 32 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes „[gelten d]ie Bestimmungen der ... Art. 35 Abs. 2 und 3 dieses Kapitels über die Nichtbesteuerung von Dividenden ... nicht, wenn – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vorliegt, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zuwiderläuft. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen. Eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen gilt in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“.

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Parteivorbringen

- 11 Die Steuerinspektion führte eine Steuerprüfung bei Nordcurrent durch und kam im Prüfungsbericht ... [nicht übersetzt] vom 23. Mai 2023 zu dem Ergebnis, dass Nordcurrent für die in den Jahren 2018 bis 2019 durch Verrechnung von ihrer im Vereinigten Königreich eingetragenen Tochtergesellschaft (im Folgenden: Tochtergesellschaft) erhaltenen Dividenden Körperschaftsteuer in Höhe von 3 205 211,53 Euro hätte berechnen müssen, nachdem festgestellt worden sei, dass die Tochtergesellschaft während des Prüfungszeitraums eine unangemessene Gestaltung dargestellt habe, die nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen worden sei. Der Steuerinspektion zufolge erlangte Nordcurrent dadurch einen steuerlichen Vorteil, dass sie Dividenden von der Tochtergesellschaft erhalten habe, was als [unangemessene] Gestaltung eingestuft werde, d. h. als Gestaltung, die gegen Art. 35 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes verstoße, und sie habe mit Hilfe der in diesem Artikel vorgesehenen Steuerbefreiung (dem steuerlichen Vorteil) die Zahlung von Körperschaftsteuer auf die erhaltenen Dividenden vermieden. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass Nordcurrent ihren steuerpflichtigen Gewinn für [die Jahre] 2018 bis 2019 ungerechtfertigt verringert habe, indem sie die an die Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich gezahlte Kommission für den Vertrieb von Nordcurrent-Spielen in Höhe von 728 762,81 Euro als zulässige Abzüge eingestuft habe. Infolgedessen wurde Nordcurrent die Zahlung von Körperschaftsteuer in Höhe von 586 722 Euro, Verzugszinsen auf diese Körperschaftsteuer in Höhe von 222 028,08 Euro und eine Körperschaftsteuerstrafe in Höhe von 176 017 Euro aufgetragen.
- 12 Die Steuerinspektion merkte an, dass Nordcurrent, obwohl die Dividenden, die sie von der Tochtergesellschaft erhalten habe, formal die Voraussetzungen für die Befreiung von der Dividendenbesteuerung erfüllten, tatsächlich Dividenden aus

einer Gestaltung erhalten habe, deren Vorliegen sich aus den folgenden wesentlichen Elementen ergebe:

– Während des Prüfungszeitraums (2018 bis 2019) habe die Tochtergesellschaft (abgesehen von der Geschäftsführerin, die neben dieser Gesellschaft sieben weitere Gesellschaften geleitet habe) nicht über die personellen Ressourcen verfügt, die im Hinblick auf die hohe Anzahl von Spielen, die hohe Anzahl von Downloads (aus dem Google Play Store folge z. B., dass eines der Spiele mehr als 100 Millionen Mal und ein anderes mehr als zehn Millionen Mal heruntergeladen worden sei) und die Anzahl der lizenzierten Vertriebskanäle (45 der Spiele der Beschwerdeführerin seien unter dem Namen der Tochtergesellschaft über 13 lizenzierte Vertriebskanäle vertrieben worden) erforderlich gewesen seien.

– Die Tochtergesellschaft habe im Prüfungszeitraum (2018 bis 2019) keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, da es keine Betriebsstätte gegeben habe (bei einer großen Anzahl von Gesellschaften, nämlich 97 110, sei laut dem adressenspezifischen Unternehmensregisterdienst des Vereinigten Königreichs die Anschrift der Tochtergesellschaft als Anschrift eingetragen gewesen) und auch keine verfügbaren Daten über Immobilien und sonstiges Anlagevermögen, Websites oder E-Mail-Adressen, die zur Ausübung solcher Tätigkeiten benutzt worden wären.

– Angesichts der großen Anzahl von Spielen, der Anzahl von Kunden, der Anzahl der benutzten Vertriebskanäle und der hohen Verkaufszahlen sei es für die Steuerinspektion offensichtlich gewesen, dass die tatsächliche Ausübung solcher Tätigkeiten beträchtliche personelle Ressourcen, wie Finanzverantwortliche, Datenanalysten sowie andere hochqualifizierte Mitarbeiter mit Fachkenntnissen, einschließlich Spezialisten im Bereich der Informationstechnologie, sowie die notwendigen materiellen Ressourcen, wie Geschäftsräume, Computer-Hardware, Software usw., erfordert hätte, die der Tochtergesellschaft nicht zur Verfügung gestanden hätten. Dementsprechend wurde festgestellt, dass die Tochtergesellschaft während des Prüfungszeitraums mangels personeller und sonstiger Ressourcen ihre Tätigkeiten nicht tatsächlich ausgeübt habe und die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Entwicklung und dem Vertrieb von Spielen von den Mitarbeitern von Nordcurrent ausgeführt worden seien, die Zugang zu den Werbeplattformen und den Vertriebsplattformen für die Spiele gehabt hätten.

– Während des Prüfungszeitraums sei Nordcurrent die Eigentümerin der durch sie entwickelten und aktualisierten Spiele gewesen, die unter dem Namen der Tochtergesellschaft vertrieben worden seien.

Die Einstufung als Gestaltung habe auch auf von den Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs erhaltenen Informationen (über die personellen und materiellen Ressourcen der Tochtergesellschaft) beruht.

- 13 Nordcurrent war mit den Feststellungen der Steuerinspektion nicht einverstanden und leitete einen Steuerrechtsstreit ein, indem sie bei der Kommission für Steuerstreitigkeiten Beschwerde einlegte. Mit Beschluss ... [*nicht übersetzt*] vom 2. Oktober 2023 trug die Kommission für Steuerstreitigkeiten der Steuerinspektion auf, die Stellungnahme von Nordcurrent zum Prüfungsbericht erneut zu überprüfen und einen neuen Bescheid zu erlassen. Nach der erneuten Prüfung der Beschwerde der Beschwerdeführerin entschied sich die Steuerinspektion im Wege des angefochtenen Bescheids dazu, die in ihrem Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen und die darin berechneten Beträge zu bestätigen. Nordcurrent war mit dem Bescheid der Steuerinspektion nicht einverstanden und legte bei der Kommission für Steuerstreitigkeiten Beschwerde ein.
- 14 Aus dem in der vorliegenden Rechtssache festgestellten Sachverhalt folgt, dass sich die Tätigkeiten von Nordcurrent seit ihrer Gründung auf die Entwicklung und den anschließenden Vertrieb von Gelegenheits-Computerspielen bezogen (Link zur Website der Beschwerdeführerin: <https://www.nordcurrent.com>). Die Nordcurrent Ltd wurde am 1. Mai 2009 im Vereinigten Königreich von zwei dort ansässigen Personen als ursprünglichen Gründern und letztlich kontrollierenden Gesellschaftern des Nordcurrent-Konzerns gegründet. Im Jahr 2011 wurden die Anteile an der Nordcurrent Ltd auf die Beschwerdeführerin übertragen, um die Geschäftseinheiten zu einem einzigen, im Bereich der Entwicklung und des Vertriebs von Computerspielen tätigen Konzern zusammenzuschließen, sodass der ganze Konzern seither unter dem Namen Nordcurrent auftritt. Bis zum 20. Dezember 2019 hielt Nordcurrent 100 % der Anteile an der Tochtergesellschaft; danach wurden die Anteile auf einen der ursprünglichen gebietsansässigen Gesellschafter übertragen. Das Verfahren zur Liquidation der Tochtergesellschaft wurde am 5. Januar 2021 abgeschlossen.
- 15 Nordcurrent zufolge vertrieb die Tochtergesellschaft zu Beginn ihrer Tätigkeit alle vom Nordcurrent-Konzern entwickelten Spiele sowie die Spiele sonstiger unabhängiger Spieleentwickler weltweit und auf allen Plattformen. Im Jahr 2017 sei ein Teil der Vertriebsaufgaben auf Nordcurrent übertragen worden, d. h., nach der Ausrichtung auf die Google-Plattform seien Spiele für den Vertrieb über das Konto von Nordcurrent übertragen worden; im Jahr 2018 sei das Geschäftsmodell geändert worden, indem alle mit der Spieleentwicklung, mit der Finanzierung der Spieleentwicklung und mit Werbemaßnahmen im Zusammenhang stehenden Verlustrisiken von der Tochtergesellschaft auf Nordcurrent übertragen worden seien, und ab dem Jahr 2018 sei Nordcurrent zur Inhaberin aller Rechte an den Spielen geworden, während die Tochtergesellschaft weiterhin bloß für den Vertrieb zuständig geblieben sei; bis Nordcurrent es gelungen sei, direkte Verträge mit Apple und den weiteren Plattformen für den Vertrieb von Computerspielen abzuschließen, sei die Tochtergesellschaft als Vermittlerin aufgetreten (die Tochtergesellschaft sei als Vermittlerin zwischen Nordcurrent und Plattformen für den Vertrieb von Spielen sowie zwischen Nordcurrent und Werbendienstleistern für Spiele aufgetreten, wofür sie eine Kommission erhalten habe); ab dem Ende des Jahres 2019 seien die Aufgaben im Zusammenhang mit

dem Vertrieb von Spielen und der Beauftragung von Werbedienstleistungen nicht länger durch die Tochtergesellschaft wahrgenommen worden, und es sei beschlossen worden, diese zu liquidieren. Im Einklang mit den Bestimmungen eines Vertrags vom 1. Dezember 2018 habe die Beschwerdeführerin, nachdem sie Berichte der Tochtergesellschaft über Verkäufe, angefallene Werbekosten und an die Letztere zu zahlende Kommissionen erhalten habe, Rechnungen an die Tochtergesellschaft ausgestellt, und die darin ausgewiesenen Beträge seien von Nordcurrent für die Jahre 2018 und 2019 in die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in Litauen einbezogen worden.

- 16 Nordcurrent hat der Feststellung der Steuerinspektion in Bezug auf die Einstufung als [unangemessene] Gestaltung widersprochen und hervorgehoben, dass die Gründung der Tochtergesellschaft sowie die durch diese wahrgenommenen Tätigkeiten Nordcurrent tatsächliche wirtschaftliche Vorteile verschafft hätten und dass die Ressourcen der Tochtergesellschaft den für solche Tätigkeiten erforderlichen Ressourcen entsprochen hätten. Die Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich sei als Vertriebskanal benötigt worden, denn in den in Rede stehenden Zeiträumen habe keine Möglichkeit bestanden, Spiele von Litauen aus zu verkaufen (vor den entsprechenden Zeiträumen habe keine Möglichkeit bestanden, Spiele direkt von Litauen aus über Google oder Apple zu vertreiben, und auf diese Umstände habe die Beschwerdeführerin keinen Einfluss nehmen können). Angesichts der Art und der Veränderungen der Tätigkeiten der Tochtergesellschaft seien die physischen Geschäftsräume nur zu Beginn und nicht mehr während des nachfolgenden Tätigkeitszeitraums benötigt worden. Genauer gesagt habe die Tochtergesellschaft vor dem Zeitraum 2010 bis 2011, als sie Spiele auf physischen Datenträgern vertrieb, Verträge mit Konsignationslagern im Vereinigten Königreich gehabt. Im nachfolgenden Zeitraum, als der [elektronische] Vertrieb elektronischer Spiele begonnen habe, habe die Tochtergesellschaft überhaupt keine physischen Geschäftsräume mehr benötigt. Dementsprechend hätten die Entscheidungen und die Mitwirkung der Geschäftsführerin der Tochtergesellschaft dafür ausgereicht, dass Letztere Standardverträge über den Vertrieb von Spielen (mit Google, Apple, usw.) und die Beauftragung von Werbedienstleistungen durch einfache Annahme habe abschließen können. Die Geschäftsführerin der Tochtergesellschaft habe die ihr von den Gesellschaftern übertragene Aufgabe, den weltweiten Vertrieb der durch den Konzern entwickelten Spiele zu leiten und zu erleichtern, erfüllt. Was diese Aufgabe angehe, sei die Geschäftsführerin, Frau V. T., voll befähigt und in der Lage [gewesen], den Vertrieb des Konzerns zu leiten. Außerdem habe für die Tochtergesellschaft weder eine Notwendigkeit bestanden, im Rahmen des bloßen Vertriebs der durch andere Einheiten entwickelten Spiele eine Website zu unterhalten, noch habe in Anbetracht der Verwendung desselben Namens ein objektives Bedürfnis für eine gesonderte (abweichende) E-Mail-Adresse der Geschäftsführerin bestanden. Die Beschwerdeführerin hat ferner geltend gemacht, dass die Tochtergesellschaft nicht zuletzt aufgrund der Tatsache keine Gestaltung dargestellt habe, dass die Tochtergesellschaft regelmäßig Einkünfte erwirtschaftet habe (allein im Prüfungszeitraum habe sie aus der Tätigkeit des Spielevertriebs 166 762 000 Euro erwirtschaftet) und dass sie auch Prüfungen der Steuerbehörden

des Vereinigten Königreichs sowie einer unabhängigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unterlegen habe, die keine Bedenken hinsichtlich der tatsächlichen Ausübung ihrer Tätigkeiten aufgeworfen hätten.

Begründung des Vorabentscheidungsersuchens

- 17 Nordcurrent zufolge ist die Steuerinspektion mit ihrem Bescheid von der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Beurteilung eines steuerlichen Vorteils abgewichen. Nach dieser Rechtsprechung hängt die Erlangung eines solchen Vorteils gerade mit der Gründung einer Zwischengesellschaft zusammen, die die Zahlung steuerbefreiter Dividenden zwischen juristischen Personen mit unterschiedlichem Gesellschaftsstatut ermöglicht.
- 18 Die Kommission für Steuerstreitigkeiten stellt fest, dass der Gerichtshof bereits Auslegungshinweise zum Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs und den diesbezüglichen Beweisen gegeben hat. Beispielsweise hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 26. Februar 2019[, T Danmark und Y Denmark Aps] (C-116/16 und C-117/16[, EU:C:2019:135]) Folgendes festgestellt: „Ein Konzern, der nicht aus Gründen geschaffen wird, die durch die wirtschaftliche Realität bedingt sind, der eine Pro-forma-Struktur hat und dessen Hauptzweck oder einer seiner Hauptzwecke die Erlangung eines Steuervorteils ist, der dem Ziel oder Zweck der anwendbaren Steuervorschriften zuwiderläuft, kann als künstliches Gebilde angesehen werden. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn bei Dividenden die Zahlung von Steuern dadurch vermieden wird, dass im Konzern zwischen die Gesellschaft, die die Dividenden zahlt, und die Einheit, die Nutzungsberechtigte der Dividenden ist, eine Durchleitungseinheit geschaltet wird“ (Rn. 100). „Aus dem Zusammentreffen einer Reihe von Indizien kann, sofern diese objektiv und übereinstimmend sind, geschlossen werden, dass ein Missbrauch vorliegt. Als solche Indizien kommen insbesondere die Existenz von Durchleitungsgesellschaften, für die es keine wirtschaftliche Rechtfertigung gibt, und der Pro-forma-Charakter der Konzernstruktur, der Steuergestaltung und der Darlehen in Betracht“ (Rn. 114).
- 19 In der offiziellen zusammenfassenden Auslegung (der Kommentierung) der Steuerinspektion von Art. 32 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes heißt es: „Erweist sich nach Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände, dass eine der Stufen einer Gestaltung unangemessen sein sollte, d. h. dass sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, das Vorliegen einer solchen Gestaltung jedoch nicht mit der Erlangung eines steuerlichen Vorteils verbunden ist, der dem Ziel oder Zweck [der Richtlinie 2011/96] zuwiderläuft (d. h., dass die Steuerpflicht und der Steuerbetrag unverändert bleiben, wenn man sich die Gestaltung wegdenkt), kommt die Missbrauchsbekämpfungsmaßnahme nicht zur Anwendung.“
- 20 Aus den Umständen des Verfahrens geht hervor, dass die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Tochtergesellschaft das Einkommen, das die Quelle

der gegenständlichen Dividenden darstellte, aus Tätigkeiten im eigenen Namen bezog und nicht als Zwischengesellschaft, in Form von Dividenden. Dementsprechend handelte es sich bei der Tochtergesellschaft in der vorliegenden Rechtssache nicht um eine in die Konzernstruktur integrierte Zwischengesellschaft, sondern um eine Gesellschaft, die Einkünfte erwirtschaftete, wobei die Gewinne daraus in Form von Dividenden an die Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden.

- 21 Nach Prüfung der Auslegungsbestimmungen über die Einbindung einer zwischengeschalteten Einheit in die Kette von Dividendenzahlungen fragt sich die Kommission für Steuerstreitigkeiten, ob für die Zwecke der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96 die Erlangung eines steuerlichen Vorteils durch den Bezug steuerbefreiter Dividenden mit einer Tochtergesellschaft in Verbindung gebracht werden kann, die nicht in eine Konzernstruktur integriert ist, und Gewinne erwirtschaftet, die nachfolgend an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, d. h. wo überhaupt keine Dividenden (Gewinne) vorlägen, würde man sich die Tochtergesellschaft wegdenken.
- 22 Die Steuerinspektion stellt im Ausgangsverfahren weder die Gründung der Tochtergesellschaft noch ihre Tätigkeiten vor dem Prüfungszeitraum in Frage; die Beurteilung der Gestaltung sei für den Prüfungszeitraum (2018 bis 2019) erfolgt, d. h. die Umstände betreffend die Feststellung der Steuerinspektion, wonach eine unangemessenen Gestaltung vorliege, würden sich nur auf den Zeitpunkt der Zahlung (des Erhalts) von steuerbefreiten Dividenden beziehen, und daher sei es nicht erforderlich, die Umstände der Gründung der Tochtergesellschaft oder ihrer Tätigkeiten vor dem Prüfungszeitraum zu beurteilen. Ferner merkt die Steuerinspektion an, dass aus den von den Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs erhaltenen Informationen nicht hervorgehe, dass sich die personellen und materiellen Ressourcen der Tochtergesellschaft in den Jahren 2015 bis 2017 von denjenigen unterschieden hätten, die für den Prüfungszeitraum festgestellt worden seien.
- 23 Nordcurrent trägt vor, die Steuerbehörden hätten außerhalb des Prüfungszeitraums liegende Umstände, d. h. die Umstände betreffend die Gründung der Tochtergesellschaft und die Veränderungen ihrer Tätigkeiten, die zu einer Verringerung des Umfangs derselben geführt hätten, nicht gebührend berücksichtigt. Die Tochtergesellschaft sei aus triftigen wirtschaftlichen Gründen im Vereinigten Königreich gegründet worden und habe dort zwischen 2009 und 2019 tatsächliche Wirtschaftstätigkeiten ausgeübt. Die triftigen wirtschaftlichen Gründe beruhten demnach im Wesentlichen auf den wirtschaftlichen, geschäftlichen und persönlichen Gründen, die zur Gründung der Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich geführt hätten (das Vereinigte Königreich sei damals einer der weltweit wichtigsten Videospieelmärkte gewesen, was auch weiterhin der Fall sei; potenzielle Vertriebs Händler im Vereinigten Königreich hätten von Gesellschaften verlangt, über eine Niederlassung und Konten im Vereinigten Königreich zu verfügen; das Vereinigte Königreich sei das Land, in dem die Gründer studiert und gewohnt sowie über Kontakte verfügt

hätten); die Marktbedingungen hätten die Möglichkeiten von Nordcurrent, die durch sie entwickelten Spiele direkt aus Litauen zu vertreiben, eingeschränkt, da Gesellschaften in Litauen der Zugang zu Apple, Google oder anderen größeren Verkaufsplattformen lange Zeit nicht offen gestanden hätte; die Veränderungen ihrer Tätigkeit seien durch objektive Faktoren bedingt gewesen, die zu einer Tätigkeitsverringerung geführt hätten. Nachdem die Notwendigkeit, die durch Nordcurrent entwickelten Spiele über die Tochtergesellschaft zu vertreiben sowie über Letztere Werbung für Spiele in Auftrag zu geben, nicht länger bestanden habe, sei im Jahr 2019 entschieden worden, sie zu liquidieren. Darüber hinaus macht Nordcurrent geltend, die Tätigkeiten der Tochtergesellschaft vor dem Prüfungszeitraum hätten nicht zuletzt aufgrund der Tatsache berücksichtigt werden müssen, dass die in Rede stehenden Dividenden, die im Jahr 2018 ausgeschüttet worden seien, sich aus den Gewinnen der Tochtergesellschaft des Jahres 2016 ergeben hätten, d. h. aus dem vor dem Beginn des Prüfungszeitraums liegenden Zeitraum (die im Jahr 2019 ausgeschütteten Dividenden hätten sich aus den Gewinnen des Jahres 2018 ergeben).

- 24 Im Licht der oben dargelegten Bestimmungen über die Vornahme einer Gestaltung fragt sich die Kommission für Steuerstreitigkeiten, ob es im Hinblick auf die Einstufung der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft als Gestaltung möglich ist, von einer solchen Einstufung als Gestaltung auszugehen, ohne die Umstände der Gründung der Tochtergesellschaft sowie ihrer Tätigkeiten vor dem Zeitpunkt der Dividendenausschüttung, zu dem ihre Niederlassung durch triftige wirtschaftliche Gründe gerechtfertigt war, zu würdigen.
- 25 Die Steuerinspektion hat die Bestimmung des Art. 69 Abs. 1 des Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Gesetz der Republik Litauen über die Steuerverwaltung) angeführt und geltend gemacht, dass nach der in diesem Artikel enthaltenen Definition eines steuerlichen Vorteils ein solcher vorliege, wenn darauf abgezielt werde, die Zahlung von Steuern insgesamt zu vermeiden.

In ihren Bemerkungen zu den Aspekten des steuerlichen Vorteils der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift [der Richtlinie 2011/96] („der wesentliche Zweck der Gestaltung oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung besteht darin, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen“, „die Erlangung eines Steuervorteils läuft dem Ziel oder Zweck der Richtlinie zuwider“) hat die Steuerinspektion den Standpunkt vertreten, dass es einen Zweck verwirklicht habe, der der Richtlinie 2011/96 zuwiderlaufe, durch die Nutzung der Gestaltung (der Tochtergesellschaft, die die Merkmale einer solchen Gestaltung aufgewiesen habe) von einem steuerlichen Vorteil zu profitieren. Der Steuerinspektion zufolge hat Nordcurrent allein deshalb einen steuerlichen Vorteil erlangt, weil sie von der in Art. 35 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehenen Befreiung profitiert habe (die zur Nicht-Zahlung von Körperschaftsteuer führe). Der Gerichtshof habe im Zusammenhang mit Fragestellungen zur Ausschüttung von Dividenden entschieden, dass es mit diesen Zielen nicht vereinbar wäre, Steuergestaltungen

zuzulassen, deren einziger Zweck darin bestehe, in den Genuss der Steuervorteile gemäß der Richtlinie 90/435 zu gelangen. Dadurch würden die Wettbewerbsbedingungen verfälscht und somit das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigt ([Urteil vom 26. Februar 2019, T Danmark und Y Denmark Aps,] C-116/16 und C-117/16[, EU:C:2019:135], Rn. 79).

- 26 Nordcurrent widerspricht dem Standpunkt der Steuerinspektion, wonach es unabhängig von der Höhe und der Art der Steuer, die sich der Steuerpflichtige tatsächlich (nicht) habe ersparen können, als solches einen von Nordcurrent erlangten steuerlichen Vorteil darstelle, dass Nordcurrent von der in Art. 35 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehenen Steuerbefreiung für Dividenden profitiert habe. Dieser Standpunkt der Steuerinspektion impliziere die Anwendung einer Vermutungsregel, wonach ein Steuerpflichtiger durch den Erhalt von Dividenden von einer ausländischen Einheit einen steuerlichen Vorteil im Sinne von Art. 35 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes erlange. Die Steuerbefreiung für die erhaltenen Dividenden laufe in Ermangelung einer tatsächlichen Steuervermeidung oder -ersparnis nicht dem Ziel und Zweck der Richtlinie 2011/96 zuwider. Nordcurrent macht ferner geltend, dass kein steuerlicher Vorteil vorliege, da die Tochtergesellschaft Gewinne im Vereinigten Königreich erwirtschaftet habe und Litauen einen niedrigeren Körperschaftsteuersatz (15 %) auf steuerbare Gewinne erhebe als das Vereinigte Königreich (24 %). Die Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich habe von ihrer Gründung bis zu ihrer Liquidation einen Gesamtgewinn von 8 289 930 Pfund Sterling (GBP) erwirtschaftet, wovon sie 2 112 598 Pfund Sterling (GPB) (2 670 639 Euro) an Körperschaftsteuer an den Staatshaushalt des Vereinigten Königreichs abgeführt habe. Im Vergleich zu einer Situation, in der Nordcurrent in Litauen Steuern hätte zahlen müssen, seien mehr Steuern im Vereinigten Königreich gezahlt worden (nach Ansicht der Steuerinspektion müssten zur Beantwortung der Frage, wo ein höherer Betrag an Körperschaftsteuer angefallen wäre, zunächst die Einkünfte und Ausgaben der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen des litauischen Körperschaftsteuergesetzes berechnet werden, was nicht erfolgt sei).
- 27 Der Steuerinspektion zufolge ist die Tatsache, dass Steuern im Vereinigten Königreich gezahlt worden seien, für sich allein kein Grund, um auszuschließen, dass eine Gesellschaft im Vereinigten Königreich als Gestaltung angesehen werde, wenn die Gesellschaft eine Gestaltung dargestellt habe, die nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen worden sei.
- 28 Im Licht der vorstehend dargelegten Bestimmungen zur unterschiedlichen Behandlung von steuerlichen Vorteilen fragt sich die Kommission für Steuerstreitigkeiten, ob es für den Fall, dass die Tochtergesellschaft, die die in ihrem Ansässigkeitsstaat erwirtschafteten Gewinne versteuert und anschließend Dividenden aus diesen Gewinnen ausschüttet, die im Staat der Muttergesellschaft nicht steuerpflichtig sind, als Gestaltung eingestuft wird, die Feststellung ausreicht, dass der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der

Gestaltung darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck der Richtlinie 2011/96 zuwiderläuft. Außerdem stellt sich die Frage, ob den Umständen betreffend die Tatsache, dass die unter dem Namen der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Gewinne im Ansässigkeitsmitgliedstaat steuerbar waren, Bedeutung zukommt, um die Feststellung anzufechten, dass ein steuerlicher Vorteil, der dem Ziel oder Zweck der Richtlinie 2011/96 zuwiderläuft, erlangt worden sei oder eine Gestaltung vorgelegen habe.

- 29 Die unterschiedlichen bzw. einander widersprechenden Standpunkte zur Auslegung des Unionsrechts und der Rechtsprechung des Gerichtshofs kommen in den Schriftsätzen der Parteien und den in der mündlichen Verhandlung geäußerten Ansichten klar zum Ausdruck, weswegen die Kommission für Steuerstreitigkeiten den Gerichtshof um seine Auslegung hinsichtlich der Anwendung der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96 ersucht.
- 30 Die Kommission für Steuerstreitigkeiten erinnert daran, dass die gemeinsame De-minimis-Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96 eingeführt wurde, um Missbräuche jener Richtlinie zu verhindern und mehr Kohärenz bei ihrer Anwendung in verschiedenen Mitgliedstaaten zu gewährleisten ([fünfter Erwägungsgrund] der Richtlinie 2015/121). Der Gerichtshof hat sich noch nicht zur Durchführung der Bestimmungen der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96 in Fällen geäußert, in denen es zu entscheiden gilt, ob eine Steuerbefreiung auf der Ebene der Empfängerin von Dividenden (der Muttergesellschaft) in Bezug auf die Dividenden, die eine in einem anderen Mitgliedstaat eingetragene Tochtergesellschaft ausschüttet, angewendet werden darf.
- 31 ... [nicht übersetzt] [Angaben ohne Bezug zu den Vorlagefragen].
- 32 Die Beantwortung dieser Fragen ist für die Entscheidung des Steuerrechtstreits zwischen Nordcurrent und der Steuerinspektion, der bei der Kommission für Steuerstreitigkeiten anhängig ist, wesentlich und erforderlich, da es von der Auslegung der in Rede stehenden Rechtsvorschriften abhängt, ob die Besteuerung von Nordcurrent begründet und die Steuerinspektion berechtigt ist, den von Nordcurrent zu zahlenden Betrag an Körperschaftsteuer zu berechnen.
- 33 Die Kommission für Steuerstreitigkeiten ist ferner der Ansicht, dass ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof im Vorverfahren des Steuerstreitverfahrens im Hinblick auf eine zügige Prüfung von Steuerstreitigkeiten zweckmäßig ist.

Die Kommission für Steuerstreitigkeiten ... [nicht übersetzt] [Bezugnahme auf Verfahrensvorschriften] beschließt Folgendes:

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist unter Umständen wie den in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden mit den Zielen der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96 eine nationale Praxis vereinbar, wonach eine Steuerbefreiung für Dividenden einer Muttergesellschaft in einem Mitgliedstaat in Bezug auf die von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft erhaltenen Dividenden deshalb nicht gewährt wird, weil eine solche Tochtergesellschaft als Gestaltung eingestuft wird, wenn sie keine Zwischengesellschaft darstellt und die in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne aus unter dem Namen der Tochtergesellschaft ausgeübten Tätigkeiten erwirtschaftet wurden, so dass sich eine Situation ergeben würde, in der überhaupt keine Gewinne vorlägen bzw. keine Dividenden ausgezahlt würden, würde man sich die Tochtergesellschaft wegdenken?

2. Für den Fall, dass die erste Frage bejaht wird: Ist eine nationale Praxis, wonach für die Zwecke der Einstufung einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft als derartige Gestaltung auf die Umstände zum Zeitpunkt der Ausschüttung der Dividenden abgestellt wird, mit den Zielen der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96 vereinbar, wenn die Gründung der Tochtergesellschaft durch wirtschaftliche Gründe gerechtfertigt ist?

3. Kann die Missbrauchsbekämpfungsvorschrift der Richtlinie 2011/96 dahin ausgelegt werden, dass, wenn eine Muttergesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft, die als Gestaltung eingestuft wird, Dividenden erhalten hat, allein diese Einstufung ausreicht, um festzustellen, dass die Muttergesellschaft durch die Anwendung der Steuerbefreiung für Dividenden einen steuerlichen Vorteil erlangt hat, der dem Ziel oder Zweck [der Richtlinie 2011/96] zuwiderläuft? Kommt ferner den Umständen betreffend die Tatsache, dass die von einer als Gestaltung eingestuften Tochtergesellschaft erwirtschafteten Gewinne im Ansässigkeitsmitgliedstaat gemäß den geltenden nationalen Rechtsvorschriften in diesem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterlagen, Bedeutung zu, um die Feststellung anzufechten, dass ein steuerlicher Vorteil erlangt worden sei oder eine Gestaltung vorgelegen habe?

2. ... [*nicht übersetzt*]

[Standardformulierungen für das Verfahren und Zusammensetzung der Kommission für Steuerstreitigkeiten]